

HET ACCOUNTANTSBEROEP IN COSTA RICA

door H. J. Reijn

Inleiding

Na in het M.A.B.-nummer van februari 1967 de aandacht der lezers gevraagd te hebben voor het accountantsberoep in Nicaragua, wordt deze aandacht thans gevraagd voor het accountantsberoep in Costa Rica.



Bron: Bank of London and Montreal Ltd.

Alvorens daarover een en ander te vermelden volgt hieronder een overzicht waarin een aantal gegevens omtrent het land wordt vermeld; met overeenkomstige gegevens voor enige andere landen. De gegevens zijn ontleend aan een publicatie (verschenen mei 1966) van de Escuela Superior de Administración Pública América Central (ESAPAC):

	Costa Rica	Nicaragua	Panamá
Oppervlakte in 000 vierkante mijl	19,7	57,0	29,0
Bevolking in 1964	1.378.000	1.567.000	1.207.000
Jaarlijkse groeipercentage bevolking	4,1%	2,9%	3,0%
Aantal inwoners per mijl	71	28	41
Bruto nationaal product 1964 in millioenen US \$	550	485	540
per capita in \$	370	297	435

	<i>Costa Rica</i>	<i>Nicaragua</i>	<i>Panamá</i>
Nationale schuld in 1964 in millioenen US \$	123,3	25,8	131,0
per capita in \$	89,48	16,46	108,53
Tarief winstbelasting 1964	30%	30%	35%
Aantal personen en ondernemingen die winst/inkomstenbelasting betalen	32.343	3.026	14.806
Import (in 000 US \$) 1964	138.600	137.070	188.600
Indexcijfer kosten van levensonderhoud 1965 (1958 = 100)*	114	103	105
Saldo lopende rekening 1965 (in millioenen \$)*	./.. 65,7	./.. 25,0	./.. 16,5
Saldo kapitaalrekening 1965 (in millioenen \$)*	67,6	30,1	./.. 1,2
Totaal saldo betalingsbalans 1965 (in millioenen \$)*	1,9	0,6	./.. 17,7

De met * gemerkte gegevens zijn ontleend aan een publicatie „The Central American Common Market” van de Bank of London & Montreal Limited.

Beroepsregelen voor accountants

De beroepsregelen voor de accountant in Costa Rica zijn geformuleerd door het College van Accountants van Costa Rica in een Reglement over de beroepsethiek, gepubliceerd in 1949. De inleiding zegt dat de accountants zich aan het Reglement dienen te houden in hun relaties met het publiek in het algemeen, met hun cliënten en met hun beroepsgenoten. Opmerkelijk is artikel 3 waarin gesteld wordt dat *indien de accountant tevens nog een ander beroep uitoefent*, hij de beroepsregelen voor de accountant moet eerbiedigen ongeacht welke voorschriften voor het andere beroep gelden! Van onverenigbaarheid met andere beroepen is in het Reglement geen sprake.

Het Reglement is als volgt ingedeeld:

- I. Bereik en interpretatie
- II. Relaties met het publiek in het algemeen
 - Onafhankelijkheid
 - Onderzoek van financiële overzichten en de informatie van de accountant
- III. Relaties met de cliënten
 - Beroepsgeheim
 - Honoraria
 - Bereik en beperkingen van de werkzaamheden
 - Selectie van cliëntèle
- IV. Relaties tussen accountants
 - Het aanbieden van werkzaamheden

- V. Met betrekking tot het beroep in het algemeen
Propaganda
Verhoging van het beroepsniveau

VI. Sancties

De bepalingen van hoofdstuk I (art. 1 tot en met 4) zijn hierboven reeds in essentie weergegeven. Art. 4 bepaalt dat ingeval van twijfel omtrent de interpretatie van de bepalingen van het Reglement, de accountant zich tot de Eerraad van het College moet wenden en zich aan de uitspraak daarvan moet onderwerpen.

Onafhankelijkheid

„De onafhankelijk accountant neemt de verplichting op zich, een onafhankelijk en onpartijdig standpunt in te nemen bij het onderzoek van rekeningen en bij het mededelen van zijn mening daarover”. In een aantal gevallen wordt reglementair bepaald dat er geen sprake is van „onafhankelijkheid en onpartijdigheid”, te weten

1. als tussen de accountant en bepaalde functionarissen van de betreffende onderneming een bepaalde graad van bloedverwantschap bestaat. Deze functionarissen zijn de eigenaar, de voornaamste firmant, de directeur, de administrateur, de interne accountant, het hoofd van de boekhouding.
2. als de accountant zelf directeur, administrateur, boekhouder, employé van de cliënt of een verwante onderneming of dochteronderneming is of op enige andere wijze economisch of administratief met de cliënt verbonden is.
3. als de accountant eigenaar van de onderneming is of enigerlei deelneming of andere economische binding heeft die zijn vrijheid van oordeel kan beïnvloeden.

Taakvervulling door de accountant

In het onderdeel „Onderzoek van financiële overzichten en de informatie van de accountant” wordt de taakvervulling door de accountant besproken.

Een accountant zal schuldig geacht worden aan een *handeling die het beroep schade doet* als hij bij het geven van zijn oordeel met betrekking tot door hem gecontroleerde financiële overzichten:

- a. een feit weglaat dat hem bekend is en dat van wezenlijk belang is om te voorkomen dat de overzichten tot onjuiste conclusies leiden,
- b. geen mededeling doet omtrent hem bekende onjuistheden in de financiële overzichten,
- c. zich schuldig maakt aan grove nalatigheid bij de uitvoering van zijn arbeid of zijn rapportering,
- d. niet voldoende informatie verkrijgt om de door hem tot uitdrukking gebrachte mening te rechtvaardigen,
- e. geen mededeling doet van belangrijke afwijkingen van de „generally accepted accounting principles” en afwijkingen van de algemeen aanvaarde en onder omstandigheden toepasselijke controlebeginselen.

„Samenvattend moeten de rapporten van de accountant de mededeling bevatten van zijn gefundeerd oordeel, zonder verdraaiing of afzwakking der feiten op zodanige wijze dat dit tot onjuistheden kan leiden”, aldus artikel 7.

Artikel 8 gaat hierop verder in. „De accountant zal geen mening geven over financiële overzichten noch enige andere informatie zonder een deugdelijk onderzoek te hebben verricht overeenkomstig de algemene beginselen der accountantscontrole en die welke worden aanbevolen door het College van accountants van Costa Rica”. Hij zal in zijn rapporten zijn mening duidelijk weergeven. Als de voorbehouden of het ontbreken van gegevens of bewijsstukken daartoe aanleiding geven moet hij in zijn rapport of aan de voet der door hem overgelegde financiële overzichten mededelen dat hij geen mening kan geven, alsmede de oorzaken daarvan. Hij zal niet toestaan dat de financiële overzichten worden gepresenteerd op papier met zijn briefhoofd als de overzichten niet op de in dit artikel gestelde wijze door hem worden gecontroleerd tenzij met vermelding erop dat de overzichten niet door hem werden gecontroleerd of met verwijzing naar een door hem uitgebracht rapport.

De verklaringen of rapporten, welke de accountant tekent moeten het resultaat zijn van een door hem of door zijn employés onder zijn toezicht verricht onderzoek (art. 9).

Beroepsgeheim

Artikel 10 behandelt het beroepsgeheim. De accountant moet het beroepsgeheim in acht nemen. Hij mag geen enkele mededeling doen omtrent feiten, gegevens of omstandigheden die hem uit de uitoefening van zijn beroep bekend zijn, tenzij met machtiging van zijn cliënt of op vordering van bevoegde autoriteiten. Wel echter kan hij met leden van het College overleg plegen omtrent principiële problemen zonder merkbaar te doen zijn over welke personen of ondernemingen het gaat.

Honorarium

Bij het bepalen van zijn honoraria dient de accountant te bedenken dat de vergoeding voor zijn diensten niet het hoofddoel van de uitoefening van zijn beroep vormt, aldus begint artikel 11 dat over de honoraria handelt. Het honorarium mag noch te laag, noch te hoog zijn, want beide zijn strijdig met de waardigheid van het beroep! De bepaling dient zich te baseren op de volgende regels:

1. Het is aanbevelenswaardig vooraf duidelijk afspraken te maken omtrent de reikwijdte der te verrichten arbeid, omtrent de verantwoordelijkheid van de accountant, de vorm waarin de arbeid moet worden verricht en de overeengekomen vergoeding.
2. Met name moeten de doeleinden van het fungeren van de accountant duidelijk vaststaan terzake van de organisatie, de administratie, de winstverdeling, fusies met andere ondernemingen, belastingzaken e.d. De accountant dient zich strikt te beperken tot de techniek, welke behoort bij de te verrichten werkzaamheden.
3. De accountant dient zijn honorarium te bepalen met inachtneming van de omvang en aard van de werkzaamheden.

4. De honoraria zijn te bepalen op basis van de te aanvaarden verantwoordelijkheid en van een taxatie der te besteden uren.

Commissies

Het is de accountant niet toegestaan direct of indirect commissies, courtage of aandelen in zijn honoraria of in de uit zijn arbeid verkregen winst af te staan aan anderen dan zijn medewerkers in het accountantsberoep. Evenmin mag hij commissies, courtages of vergoedingen van enigerlei aard aannemen van personen wier producten of diensten hij als accountant aan cliënten heeft aanbevolen (art. 12).

De honoraria van de accountant mogen niet afhankelijk zijn van uitkomsten van zijn arbeid, behoudens in zaken met betrekking tot nationale en lokale belastingen, waarbij de uitkomsten afhangen van de bevoegde instanties en niet van de accountant.

De accountant moet iedere controverse met zijn cliënten over honoraria trachten te vermijden. In geval van onenigheid kan hij voorstellen zich te onderwerpen aan arbitrage door de Eerraad van het College.

Zoals het vorenstaande toont gaat het Reglement diep op het onderwerp der honoraria in, hetgeen in de omstandigheden waarin het beroep „zich nog bewijzen moet” niet onbegrijpelijk is. Al klinken sommige bepalingen ons ongetwijfeld vreemd in de oren, het totaal der bepalingen is een te waarden geheel, er naar strevend ook op dit punt een houding te bevorderen die bij de aard van het beroep past.

Selectie van cliënten

Onder het hoofd „Selectie van cliënten” stelt art. 16 dat de accountant de vrijheid heeft opdrachten te aanvaarden of te weigeren, zonder verplicht te zijn de motieven voor zijn besluit mede te delen. Bij zijn besluit mag zijn persoonlijk belang geen rol spelen. Hij mag geen opdrachten aannemen als hij niet de „morele en economische vrijheid” heeft om haar uit te voeren. „De accountant moet met nadruk zijn onafhankelijkheid handhaven, die een essentiële karaktertrek van het beroep is”.

Verhouding met andere accountants

De verhoudingen met andere accountants zijn geregeld in twee artikelen (17 en 18). De accountant mag geen diensten aanbieden aan cliënten van andere accountants. Evenwel, heeft hij het recht een ieder die zijn diensten of raad vraagt van dienst te zijn.

Of dit nu ook geldt voor cliënten van andere accountants is niet duidelijk!

De accountant - aldus art. 18 - mag niet direct of indirect werk aanbieden aan employés van andere accountants of van zijn cliënten tenzij met toestemming van dezen. Hij mag echter vrijelijk onderhandelen met deze employés indien zij zich om werk tot hem wenden. Wel dient hij de andere accountant of de cliënt in te lichten, voorzover hij zulks nuttig acht!

Propaganda

De accountants mogen niet advertenties plaatsen waarin ophef van hun deskundig-

heden wordt gemaakt. Hun advertenties mogen uitsluitend luiden in de zin van: „XX accountant, lid van het College van Accountants van Costa Rica, biedt zijn diensten aan. Telefoon, Postbus, Adres”.

Daarnaast echter zal het College onpersoonlijke collectieve propaganda voor het beroep maken, alsmede ledenlijsten publiceren (art. 20).

In art. 21 en 22 tenslotte geeft het Reglement nog enkele bepalingen ter verhoging van het beroepsniveau.

21. De accountant moet zijn reputatie baseren op zijn eerlijkheid, ijver en professionele deskundigheid, in al zijn handelen de hoogste normen van ethiek in acht nemen, alsmede de vereiste vormen in zijn private leven.
22. De accountant heeft de plicht zich te houden aan de geldende rechtsregels. Eveneens moet hij zijn beroepswerkzaamheden aanpassen aan de beschikkingen en besluiten die door daartoe bevoegde instanties verplichtend worden uitgevaardigd.

Overzien wij het Reglement dan staat er veel behartenswaardigs in. De inachtneming ervan zal het accountantsberoep in Costa Rica bepaald goede diensten bewijzen en internationale acceptatie der accountants van Costa Rica bevorderen. Toch valt niet te ontkomen aan de indruk, dat het Reglement een moeilijk te hanteren mengeling is van praktische voorschriften, aangepast aan locale omstandigheden, en waardeerbare maar weinig gepreciseerde algemene beroepsethische beschouwingen. Een duidelijk voorbeeld hiervan zijn o.a. de bepalingen terzake van de honoraria! Zulk een te hoog grijpend Reglement loopt het risico (vooral nog) ontoepasbaar te zijn en daardoor tot façade te worden voor een ervan afwijkende praktijk.

In 1961 achtte het College het „opportuun en noodzakelijk” een boekje uit te geven waarin een uiteenzetting van de beroepswerkzaamheden van de accountant, de omvang van zijn diensten, de betekenis van zijn verklaring en zijn verantwoordelijkheid tegenover cliënt en publiek. Het boekje draagt tot titel „Onderzoeking van en mening over financiële overzichten”. Het is nuttig van een aantal opmerkingen erin kennis te nemen.

Er bestaan - aldus het boekje - bij het publiek misverstanden met betrekking tot financiële overzichten en de accountantsverklaring daarbij. „Men gelooft dat de financiële overzichten feiten weergeven uitgedrukt in exacte getallen en dat de accountantscontrole een exacte verificatie inhoudt”.

Echter, de accountantscontrole betekent niet een „absoluut, compleet en microscopisch” onderzoek, maar een onderzoek van boeken, bescheiden, boekhoudsystemen en systeem van interne controle in zodanige omvang als de accountant nodig acht om hem in de positie te brengen waarin hij zijn onafhankelijke mening over de algemene aanvaardbaarheid der financiële overzichten kan geven.

Deze overzichten worden opgesteld overeenkomstig algemeen aanvaarde boekhoudbeginselen en de mening van de accountant ziet mede op de toepassing dezer beginselen. Zij richt zich op de volgende punten:

1. de authenticiteit van de feiten, weergegeven in de financiële overzichten,
2. de criteria toegepast voor het weergeven van deze feiten in de boekhouding en in de financiële overzichten,
3. de vraag of deze criteria zijn toegepast overeenkomstig de beginselen voor de administratie zoals aanvaard door het beroep en of ze consequent zijn toegepast.

Daarom moet de accountant om een verklaring af te kunnen geven:

- a. een studie maken van de boekhoudmethoden en de interne controlesystemen bij de cliënt, en deze beoordelen, evalueren,
- b. een onderzoek verrichten van de boeken, bescheiden en documenten der vennootschap en de aansluiting tussen deze bescheiden en de financiële overzichten vaststellen,
- c. steekproefsgewijze onderzoeken doen om bestaan en waardering der activa te toetsen,
- d. onderzoeken, voorzover redelijkerwijze mogelijk, of alle passiva voor werkelijke of benaderde bedragen in de balans zijn opgenomen,
- e. analyse en globale controle van de rekeningen van kosten en opbrengsten.

De bepaling van de omvang der toepassing van controletechnieken berust geheel bij de accountant. Hij alleen is verantwoordelijk voor de door hem tot uitdrukking gebrachte mening, die gebaseerd is op de algemeen aanvaarde controlebeginselen. Zijn verklaring is geen „certificaat”, dat de *exacte juistheid* der financiële overzichten verzekert, maar een mening over de *aanvaardbaarheid* dezer overzichten. De accountant moet in zijn verklaring weergeven, of naar zijn mening, de financiële overzichten *op redelijke wijze* de financiële positie en de resultaten der onderneming tonen en of deze overzichten zijn opgesteld met inachtneming der algemeen aanvaarde boekhoudbeginselen. Als de accountant *voorbehouden* maakt dient hij deze *duidelijk* en *ondubbelzinnig* tot uitdrukking te brengen.

Verklaring

Het College vermeldt in het boekje een door haar geadviseerde formulering der verklaring, welke in 1964 werd herzien en sindsdien als volgt luidt:

„Ik heb de *balans* van per *gecontroleerd* alsmede de bijbehorende *staten van winsten en onverdeelde winsten* over het per die datum beëindigde jaar. Mijn *onderzoek* werd *verricht overeenkomstig algemeen aanvaarde controlebeginselen* en *omvatte derhalve alle onderzoeken* van de boeken en alle overige controlehandelingen die ik onder omstandigheden noodzakelijk achtte.

Naar mijn mening tonen bijgevoegde overzichten op aanvaardbare wijze de financiële positie van per en het resultaat over het per die datum geëindigde jaar, overeenkomstig algemeen aanvaarde boekhoudbeginselen, op dezelfde wijze toegepast als in het voorgaande jaar”.

Het boekje geeft tenslotte een korte uiteenzetting van de hierboven cursief gedrukte gedeelten van de geadviseerde formulering der accountantsverklaring.

De korte samenvatting van het boekje, die hierboven gesteld is, toont dat het een *nuttig* boekje is, zulks des te meer waar het geen vaktaal bevat, geen ingewikkelde theorieën, maar een voor de „verstandige leek” begrijpelijke uiteenzetting van inhoud en doelstelling der accountantsarbeid en der accountantsverklaring, gericht tot allen die daarbij belang hebben.

Het in dit artikel gestelde toont dat de accountants van Costa Rica proberen

hun beroep op hoog niveau te plaatsen en uit te oefenen. De praktijk is voor hen niet eenvoudig. Het beroep moet zich nog een plaats veroveren in de gemeenschap. Dat zij dit doen langs de moeilijke weg, trachtend aansluiting te vinden aan de beroepsnormen in landen met een hoog ontwikkelde beroepsuitoefening, is een verblijdend feit.